

University of Groningen

Management accounting-onderzoek in het MAB - de eerste oogst van het nieuwe millenium

Crom, Ben; Kamminga, Pieter

Published in:
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2012

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Crom, B., & Kamminga, P. (2012). Management accounting-onderzoek in het MAB - de eerste oogst van het nieuwe millenium. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 86(10), 360-370.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Management accounting-onderzoek in het MAB – de eerste oogst van het nieuwe millennium

Ben Crom en Pieter Kamminga

SAMENVATTING Over welke management accounting-thema's is in het MAB gepubliceerd in het nieuwe millennium? Op welke wijze is het daaraan ten grondslag liggende onderzoek uitgevoerd? Welke ontwikkeling zien we in dat onderzoek; is vooral over ondernemingen gepubliceerd of zien we in de loop der tijd een accentverschuiving naar de publieke sector? In deze bijdrage wordt op deze en andere vragen een antwoord gegeven aan de hand van een analyse van de bijdragen in de rubriek Management Accounting tijdens de 21^e eeuw. Geconcludeerd kan worden dat het MAB erin is geslaagd relatief meer empirisch (praktijkgericht) onderzoek voor het voetlicht te brengen. Performance management, management control in de context van (interfirm) relaties en andere thema's op het gebied van management control blijken dankbare onderwerpen te zijn geweest. Zowel de private als de publieke (en not-for-profit) sector zijn ruimschoots bediend, met een groei in de laatste categorie. Hoewel er accentverschillen zijn, heeft zich geen grote breuk met het verleden voorgedaan en liggen bevindingen in lijn met eerder geschetste verwachtingen. In de toekomst zouden meer publicaties over actuele thema's binnen maatschappelijk omvangrijke sectoren als handel, onderwijs en zorg de relevantie van management accounting en management control (MAC) onderzoek voor de praktijk kunnen versterken. Dat geldt ook voor MAC-systemen (MACs) die ooit als belangrijke vernieuwingen zijn verwelkomd, maar waarvoor de aandacht kwijnende is. Daarbij zouden onderzoekers sterker kunnen focussen op het begrijpen en verklaren van MACs vanuit een procesmatig perspectief en meer gebruik kunnen maken van sociologische en institutionele theorie.

RELEVANTIE VOOR DE PRAKTIJK Uit de analyse blijkt dat verschillende thema's die voor de praktijk erg relevant zijn in het MAC-onderzoek waarover in het MAB is gepubliceerd veel aandacht krijgen. Het betreft met name prestatie management en interfirm relationships. Zowel de private als de publieke sector komen ruimschoots aan bod. Het MAB is erin geslaagd het aandeel publicaties waaraan empirisch onderzoek ten grondslag ligt, te doen toenemen. Het tijdschrift is daardoor een nog interessantere bron van kennis voor praktijkbeoefenaren geworden.

1 Inleiding

Met enige regelmaat verschijnen literatuuroverzichten in internationale tijdschriften over MAC. Het nut daarvan is evident: wat is op het vakgebied bereikt en welke signalen kunnen worden afgegeven met het oog op toekomstig onderzoek? Ook het MAB blijft niet achter, zoals bijvoorbeeld blijkt uit een publicatie van Van Helden en Theeuwes (1999). Wij sluiten graag aan bij deze traditie door een overzicht te geven van de eerste 'oogst' aan publicaties in de 21^e eeuw. Na verantwoording van onze aanpak (paragraaf 2) presenteren we in paragraaf 3 onze bevindingen per aandachtsgebied: het MAC-thema (3.1.), het onderzoeksdoel (3.2.), de toegepaste theorie (3.3.), de toegepaste onderzoeksmethode (3.4.), de branche waar het onderzoek zich op richt (3.5.), het studieobject van onderzoek, i.c. een organisatie (onderdeel) of een relatie (3.6) en tenslotte de achtergrond die de auteurs hebben (3.7). Bij elk aandachtsgebied laten we tevens een ontwikkeling in de tijd zien. In paragraaf 4 zullen we vervolgens deze ontwikkelingen in een perspectief plaatsen. In welke mate zien we overeenkomsten en verschillen met de resultaten van de eerder genoemde MAB-review van Van Helden en Theeuwes aan het eind van de vorige eeuw? In hoeverre zijn de door hen geformuleerde verwachtingen uitgekomen? Dat brengt ons afsluitend bij paragraaf 5, waar we ons oog op de toekomst laten vallen. Naast suggesties voor toekomstig MAC-onderzoek is het evenzo belangrijk ideeën aan te dragen hoe onderzoekers te stimuleren daarover te publiceren in het MAB.

2 Aanpak / methodologie

Het vertrekpunt van onze studie zijn alle publicaties die tot aan februari 2012 (het moment waarop we ons onderzoek zijn gestart) in de rubriek Management Accounting zijn opgenomen (te benaderen via de website <http://www.mab-online.nl/> – en het achtereenvolgens aanklikken van de rubrieken Artikelen/Zoeken – Vakgebieden – Management Accounting). Dat heeft een score van 123 publicaties¹ opgeleverd. De eerste dateert van november 2000 (Vergauwen, 2000), het tijdstip waarop het MAB voor

het eerst on-line ging, het laatste van het januari/februari-nummer 2012 (Anderson en Klaassen, 2012). We hebben strikt vastgehouden aan de publicaties die we daadwerkelijk in de rubriek Management Accounting hebben aange troffen (inclusief bijdragen van de redactie met vaak een meer beschouwende verhandeling over MAC-thematiek). Daarbij moet worden bedacht dat deze rubriek binnen het MAB meer vrijheidsgraden kent wat betreft onderwerpen en opzet (zoals methodologische verantwoording) dan internationale academische toptijdschriften. Anderzijds hebben we ook geconstateerd dat in een enkel geval publicaties met MAC-problematiek in andere rubrieken opgenomen zijn. Deze zijn dus niet meegenomen in onze review. Kortom, hetgeen de redactie van het MAB heeft besloten onder de rubriek Management Accounting te publiceren, is ons object van onderzoek. Voor een overzicht van alle publicaties wordt de lezer verwezen naar de eerder genoemde website van het MAB.

Om te bepalen wat interessante aandachtsgebieden zijn om over te publiceren en wat daarbinnen een relevante indeling is (we zullen vanaf nu spreken over **items** per **aandachtsgebied**), hebben we andere reviews op het gebied van MAC onder de loep genomen. Reeds is genoemd Van Helden en Theeuwes (1999). Andere zijn Shields (1997), Van Helden (2005), Berry et al. (2009), Lindquist en Smith (2009), Scapens en Bromwich (2001) en Chenhall en Smith (2011). Daarnaast hebben we ook min of meer intuïtief vastgesteld wat relevante indelingen (dus relevante items) per aandachtsgebied zijn, ons basierend op de voorliggende 123 publicaties. Daar waar het ons nuttig leek, hebben we Angelsaksische terminologie aangehouden.

De inhoud van elke publicatie is uitgebreid bestudeerd. Met het oog op validatie hebben de auteurs van deze bijdrage de scores van de MAB-publicaties als volgt bepaald. Een van ons heeft per publicatie de score op elk item per elk van de zeven aandachtsgebieden bepaald (verticale werkwijze). De ander heeft vervolgens per aandachtsgebied voor alle publicaties gecontroleerd of de scores per item juist en consistent zijn aangebracht (horizontale werkwijze). Verwerking van de gegevens heeft plaatsgevonden met behulp van Excel.² Vervolgens is nog uitgebreid gediscussieerd over scores waarvan het lastig was te zonder meer te bepalen. Deze exercitie heeft geleid tot verdere aanscherping van aandachtsgebieden en onderverdelingen (items), waarbij steeds aantekeningen zijn gemaakt over hoe de rubricering binnen een aandachtsgebied moet worden geïnterpreteerd. Zie ook de toelichtingen in paragraaf 3.

Om een trend zichtbaar te maken, zijn de 123 publicaties chronologisch in tweeën gedeeld. Periode I loopt van november 2000 t/m april 2006 (62 publicaties), periode II van mei 2006 tot januari/februari 2012 (61 publicaties).

Uiteraard doet het zich voor dat binnen een aandachtsgebied een publicatie op meerdere items scoort. We hebben binnen een aandachtsgebied geen categorie 'multiple' opgenomen, omdat dat minder specifieke informatie oplevert. In dergelijke gevallen is op meerdere items gescoord en wel maximaal twee (de twee belangrijkste), waarbij aan elk een half punt is toegekend. In de tabellen zijn overigens de scores afgerond op hele getallen, waardoor kleine verschillen in tellingen kunnen ontstaan.³

Tabel 1 Onderwerpen en thema's

	absoluut			mutatie	relatief aandeel		
	I	II	I+II		I	II	I+II
Costing	1	2	3	100%	2%	3%	2%
ABC/M	4	2	6	-50%	6%	3%	5%
Budgeting and variance analysis	1	7	8	600%	2%	11%	7%
Performance management	21	15	36	-31%	34%	24%	29%
Responsability centres	1	1	2	0%	2%	2%	2%
Capital budgeting							
Other advanced techniques	2	2	3	0%	2%	2%	2%
MCS and relationships	8	12	20	50%	13%	20%	16%
MA Change	3	3	6	0%	5%	5%	5%
MCS (other, general)	10	8	18	-20%	16%	13%	15%
Risk Management		1	1			1%	0%
Rol controller / financiële functie	3	6	8	120%	4%	9%	7%
Methodological	3	1	4	-67%	5%	2%	3%
Other	6	3	9	-50%	10%	5%	7%
Totaal	62	61	123		100%	100%	100%

3 De scores per aandachtsgebied

3.1 Onderwerpen en thema's in MAC

Uit de standaardtekstboeken valt te destilleren dat MAC zich richt op twee aandachtsgebieden van management waarbij financiële grootheden een rol spelen, zonder overigens te willen beweren dat de scheidslijnen daartussen scherp te trekken zijn. Enerzijds betreft dat de toepassing van MAC-technieken (zoals Activity Based Costing (ABC)) om besluiten te nemen. Anderzijds maken managers gebruik van MAC-systemen (zoals budgettering) om het gedrag van hun medewerkers te beïnvloeden, teneinde de doelstellingen van de organisatie te realiseren. In tabel 1 is getracht een opsomming te geven van belangrijke technieken en systemen. Als we over MACs spreken, bedoelen we beide categorieën. Waar het de totstandkoming van de indeling in onderwerpen en thema's betreft, verwijzen we naar de verantwoording van onze aanpak in paragraaf 2.

De tabel in ogenschouw nemend, valt een aantal zaken op. Performance management springt er qua aandacht duidelijk bovenuit. Wel is deze aandacht in de loop der tijd iets minder geworden (van een aandeel van eenderde naar een kwart). Onder dit item vallen o.a. de Balanced Scorecard (BSC), Value Based Management (VBM), benchmarking, beoordelings- annex beloningssystemen en technieken als Economic Value Added (EVA), Residual Income (RI), Return On Investment (ROI) en Customer Profitability Analysis (CPA). Ook de belangstelling voor management control in de context van relaties (en dan met name interfirm relaties) is groot en zelfs groeiende. Onder dit item hebben we overigens ook transfer pricing geschaard, met de kanttekening dat geen expliciete publicatie is gewijd aan de toepassing ervan. Opvallend is de (niet uit de tabel blijken) teruglopende aandacht voor de BSC binnen het item performance management (van 6 naar 2 publicaties).

Ook opvallend is de zeer beperkte aandacht die geschonken wordt aan traditionele management accounting-on-

derwerpen, zoals costing en het lange tijd populaire ABC annex Activity Based Management (ABM).

Daartegenover lijkt t.o.v. periode I, budgettering, met een relatief aandeel van 11% in periode II, weer belangstelling van onderzoekers te hebben gekregen. De toepassing ervan concentreert zich vooral op de publieke en not-for-profit sector en kan grotendeels in het perspectief worden geplaatst van New Public Management (NPM). Budgettering, met name outputbudgettering, blijkt aan belang te winnen om bedrijfsmatig functioneren te effectueren. Ook management accounting change en de rol van de controller (en financiële functie) zijn voor het voetlicht getreden.

3.2 Het onderzoeksdoel

Het doel dat de auteurs met hun onderzoek voor ogen hebben varieert. Een eerste doel dat naar voren komt betreft het doorgronden van het bestaansrecht van een MAC (hetzij voor gedragsbeïnvloeding, hetzij voor besluitvorming; zie ook begin paragraaf 3.1). De focus van een publicatie ligt dan op de vraag waarom een MAC wordt toegepast. Een tweede te onderscheiden doel is het vaststellen van het rendement (of de effectiviteit) van een MAC. De auteurs proberen dan een antwoord te geven op de vraag in hoeverre het MAC doet wat op voorhand is beoogd. In welke mate worden de gestelde doelen van het MAC gerealiseerd of wat is de 'performance' van het MAC? Een derde doel dat auteurs met het onderzoek waarover ze publiceren proberen te verwezenlijken, is het begrijpen en verklaren van de werking van een MAC. Hierbij hebben we een onderverdeling gemaakt tussen een statisch en een dynamisch item. Het statische item heeft betrekking op onderzoek waarin verschillende MACs of verschillende werkingen van een MAC gerelateerd worden aan één of meerdere contingente factoren. We bestempelen het onderzoek dat geschaard is onder dit item als statisch omdat de optimale en efficiënte uitkomst van een MAC, vaak impliciet, als uitgangspunt wordt genomen. De dynamische weg waarlangs zo'n efficiënte uitkomst (mogelijk) tot stand komt, maakt geen deel uit van dit type onderzoek

Tabel 2 Onderzoeksdoel

	absoluut			mutatie (II - I) / I	relatief aandeel		
	I	II	I+II		I	II	I+II
Het MAC systeem staat centraal:							
Bestaansrecht	8	4	12	-50%	13%	7%	10%
Rendement	21	17	38	-21%	34%	27%	30%
Begrijpen + verklaren werking:							
Statisch	20	26	45	31%	31%	42%	37%
Dynamisch	4	4	8	14%	6%	7%	6%
Overig	10	11	21	10%	16%	18%	17%
Totaal	62	61	123		100%	100%	100%

en is geen onderwerp van discussie. Het dynamische item daarentegen heeft juist betrekking op onderzoek waarin expliciet wordt ingegaan op het verklaren en begrijpen van het procesmatige verloop van het ontwikkelen en gebruiken van een MAC. Het laatste item 'Overig' heeft betrekking op onderzoek waarin de MACs impliciet blijven, zoals theoretische discussies over methodologische onderwerpen of onderzoek naar de rol van de controller.

Als we naar tabel 2 kijken, dan zien we dat qua onderzoeksdoel de meeste aandacht uitgaat naar het rendement van MACs (iets minder dan een derde van de publicaties) en naar het op statische wijze verklaren en begrijpen van MACs (iets meer dan een derde van de publicaties). Een trend in het aandachtsgebied onderzoeksdoel is dat het aantal studies naar het bestaansrecht van MACs en naar het rendement van MACs in de loop van de tijd is afgenomen en het aantal studies dat geschaard kan worden onder het item "het begrijpen en verklaren van de werking van MACs op statische wijze" toegenomen. Werden MACs dus aanvankelijk voor een groot deel bestudeerd als universele systemen waarbij niet specifiek ingezoomd werd op aspecten waarin MACs onderling verschillen, in de loop van de tijd is deze universele kijk op MACs genuanceerd. Studies onder het item "het begrijpen en verklaren van de werking van MACs op statische wijze" richten zich namelijk juist op verschillen in gebruik en werking van MACs in verschillende contingentie situaties. In die zin zou men dus kunnen zeggen dat het onderzoek in het MAB progressie heeft geboekt. Anderzijds blijft deze progressie beperkt tot een statische invalshoek. Aandacht voor het begrijpen en verklaren van MACs vanuit een procesmatige benadering blijft gedurende de hele periode gering.

3.3 Toegepaste theorie

Een belangrijk aandachtsgebied is uiteraard de theorie die de auteurs als vertrekpunt voor hun onderzoek hebben gekozen. De onderverdeling van dit aandachtsgebied naar items verdient overigens wat meer toelichting. Opvallend is dat categorisering van theorieën in de eerder genoemde reviews (zie paragraaf 2) nauwelijks uniformiteit vertonen, terwijl het hier toch gaat om de 'geloofsbrieven'

van onderzoekers: vanuit welk perspectief bestuderen zij de werkelijkheid? Ook geven de auteurs van de reviews vaak geen of een inadequate verantwoording hoe zij tot hun indeling zijn gekomen en wat onder een bepaald item moet worden verstaan. Dat heeft ons genoopt zelf een poging te wagen een verantwoorde categorisering te maken. We grijpen daarbij zoveel mogelijk terug op indelingen van gerenommeerde wetenschappers.

De eerste drie categorieën zijn gebaseerd op indelingen van management accounting-onderzoek van Hopper en Powell (1985) en van Covaleski et al. (1996). In beide indelingen wordt in de eerste plaats gewezen op een categorie traditionele of conventionele management accounting-theorie. Deze categorie omvat aan de ene kant normatieve theorie die voorschrijft hoe MAC dient plaats te vinden en aan de andere kant positivistische theorieën, waarbij de onderzoeker zogenaamd objectief of waarde vrij theoretische relaties tussen variabelen probeert te leggen (Scapens, 1989). De positivistische theorieën bouwen voort op het gedachtegoed van de neoklassieke economie, waarin het marktmechanisme centraal staat en individuen en organisaties streven naar de maximalisatie van nut en/of winst. Overigens valt de nodige kritiek te leveren op het waarde vrij zijn van deze theorie. Zo wijzen Scapens en Arnold (1986) op het feit dat neoklassieke economie ook een politieke filosofie betreft.

Covaleski et al. (1996) benoemen als tweede categorie, de contingentietheorie. Ze onderscheiden deze categorie van de hierboven besproken positivistische theorie, omdat er een toevoeging is van ideeën uit de organisatietheorie en de sociologische (functionele) theorie. De basisgedachte is dat de wijze waarop organisaties functioneren afhangt van zogenaamde contingente factoren, zoals technologie, taakonzekerheid en strategie. Een voorbeeld van zo'n contingent verband zou de stelling kunnen zijn dat een hoge mate van onzekerheid in de omgeving van een dochteronderneming betekent dat het hoofdkantoor 'loose' control over deze dochteronderneming zal uitoefenen. Een tweede voorbeeld betreft het op de transactiekosten gebaseerde theoretische raamwerk van Spekklé (2002) dat beoogt de variëteit van management control-structuren te verklaren. Andere management accounting-theorieën die Hopper en Powell (1985) en Covaleski et al. (1996) bespreken, betreffen

Tabel 3 Theorie

	absoluut			mutatie	relatief aandeel		
	I	II	I+II		I	II	I+II
Conventionele MAC-theorie	25	25	50	-2%	40%	40%	40%
Contingentietheorie	19	18	36	-5%	30%	29%	29%
Sociologisch-institutioneel-critical	10	9	18	-11%	15%	14%	15%
Methodologisch/statistisch	3	2	5	-50%	5%	2%	4%
Overig	6	9	15	50%	10%	15%	12%
Totaal	62	61	123		100%	100%	100%

theorieën die als uitgangspunt nemen dat er niet één objectieve werkelijkheid bestaat waarin individuen en organisaties op rationele wijze streven naar de maximalisatie van nut en/of winst. MAC-procedures in organisaties kunnen bijvoorbeeld ook verklaard worden op basis van geïnstitutionaliseerde gewoonten (b.v. Burns en Scapens, 2000), of worden uitgevoerd als legitimatiemiddel naar de buitenwereld (DiMaggio en Powell, 1983). Deze aspecten worden aan de orde gesteld in de institutionele theorieën. Nog een andere theorie betreft de zogenaamde ‘critical perspectives’-theorie waarin macht, conflicten en radicale veranderingen een centrale rol spelen (Covaleski et al., 1996; Hopper en Powell, 1985). In onze indeling scharen we, evenals Chenhall en Smith (2011), al deze andere management accounting-theorieën onder het item sociologisch-institutioneel-critical.

De vierde categorie betreft theoretische discussies over methodologie en de vijfde categorie is een restcategorie. Het betreft overige theorie of bijdragen waarin nauwelijks of geen theorie is gebruikt.

Vergelijken we beide perioden, dan blijkt er nauwelijks verandering te zitten in de aandelen per categorie theorie: de relatieve (en absolute) score op elk item blijft min of meer gelijk. Opvallend is het hoge aandeel conventionele theorie (40%) dat als vertrekpunt voor onderzoek wordt genomen. Uit de onderliggende cijfers (niet weergegeven in de tabel) blijkt dat daarbinnen de balans in periode II is doorgeschoven van normatief onderzoek, waarin MACs

‘voorgeschreven’ worden op basis van dunne theoretische fundamenteen, naar positivistisch onderzoek met een neoklassieke economische fundering. Vanuit wetenschappelijk oogpunt kan dit als progressie worden bestempeld. Ook het gebruik van contingentietheorie scoort hoog met bijna 30%. Niet alleen is het gebruik van conventionele theorie daarmee hoog en stabiel, anders dan verwacht blijkt er geen groei te zijn in de sociologische, institutionele en ‘critical’ stromingen. Hoewel er ten opzichte van de MAB-review over de periode 1990-1999 (Van Helden en Theeuwes, 1999) door deze stromingen een sprong is gemaakt, blijft hun aandeel steken rond de 15%. Blijkbaar kunnen deze stromingen niet op een groeiende aanhang rekenen onder de auteurs in het MAB. Of zien onderzoekers die wel een sociologisch-institutioneel-critical perspectief hanteren het MAB niet als een geschikt medium voor publicatie van dergelijke bevindingen? Ongetwijfeld speelt een rol dat onderzoekers die verschillende paradigma’s hanteren, het lastig vinden met elkaar te communiceren vanwege andere belevingswerelden. Bovendien versnippert een onderzoeker die tracht op meerdere borden tegelijk te schaken zijn krachten en loopt een vergroot afbreukrisico ten aanzien van zijn carrière. Hoe het ook zij, het lage aandeel is betreurenswaardig, aangezien inzichten in de toepassing van MACs vanuit deze stromingen welkome aanvullingen vormen op inzichten die bereikt zijn met meer conventionele invalshoeken.

Tabel 4 Onderzoeksmethode

	absoluut			mutatie (II-/I) / I	relatief aandeel		
	I	II	I+II		I	II	I+II
Survey	10	13	23	25%	16%	20%	18%
Case study research	6	8	14	25%	10%	12%	11%
Field studies - other	15	13	27	-14%	23%	20%	22%
Archival/Fin.statement(s) analysis	2	6	8	300%	2%	10%	6%
Analytical discussion	21	14	35	-33%	34%	23%	28%
Other	9	9	18	-6%	15%	14%	14%
Totaal	62	61	123		100%	100%	100%

Tabel 5 Branche

	absoluut			mutatie (II-/I) / I	relatief aandeel		
	I	II	I+II		I	II	I+II
Private sector	23	22	45	-7%	37%	35%	36%
Publiek (en not-for-profit)	10	20	30	95%	16%	32%	24%
Divers (menging categorieën)	5	8	13	60%	8%	13%	11%
N.v.t. (algemeen)	24	12	36	-50%	39%	20%	29%
Totaal	62	61	123		100%	100%	100%

3.4 Toegepaste onderzoeksmethoden

Bij het onderscheiden van onderzoeksmethoden, waartoe we ook onderzoekstechnieken rekenen, zijn velerlei indelingen mogelijk. Ook hier hebben we de pragmatische weg gekozen door ons te laten leiden door die genoemd in de onderzochte publicaties. Over het algemeen kan op de onderzoeksmethode een vrij duidelijk stempel worden gezet. Overigens hanteren auteurs verschillende interpretaties (men verantwoordt zich niet met definities) van het begrip 'case study'. Wij hebben een onderzoeksmethode slechts dan als case study aangeduid indien we de indruk hebben dat binnen een organisatie(onderdeel) diepgaand onderzoek is uitgevoerd, o.a. blijkend uit de toepassing van meerdere dataverzamelmethode. Indien bijvoorbeeld slechts een beperkt aantal interviews is gehouden, wordt het onderzoek geschaard onder 'field study - other'. Ook indien bij een als 'case study' aangemerkt onderzoek geen duidelijke verantwoording van de methodologie is opgenomen, is het onder 'field study - other' geschaard (nadeel van de twijfel). Opmerkelijk genoeg hebben we in nogal wat gevallen geconstateerd dat auteurs zich niet adequaat methodologisch verantwoorden. Een 'case' kan overigens een organisatie zijn of een onderdeel ervan, maar ook een relatie tussen bedrijven/bedrijfsonderdelen. Als 'analytical discussion' hebben we beschouwelijke betogen getypeerd die zijn gebaseerd op literatuur, maar niet zijn gevalideerd met empirische data. In sommige gevallen wordt wel illustratief naar dergelijke data uit eigen of ander onderzoek verwezen. Ook dan hebben we het onderzoek onder deze categorie laten staan.

Opvallend is dat in periode I slechts de helft van de publicaties betrekking heeft op empirisch onderzoek. In periode

II is dit aandeel gestegen tot bijna twee-derde. Zowel het survey- als case study-onderzoek zijn met 25% toegenomen. Het ontlenen van data aan jaarverslagen en andere databases blijft relatief klein in omvang (10% van het geheel in periode II), maar is wel sterk gestegen t.o.v. periode I. Al met al heeft er een accentverschuiving in het MAB plaatsgevonden naar meer empirisch onderzoek. We zien in periode II ook het kopje 'Relevantie voor de praktijk' per publicatie in het MAB zijn intrede doen, hetgeen die ontwikkeling bevestigt.⁴ Bedacht dient verder te worden dat het relatief hoge aandeel niet-empirisch onderzoek ook te maken heeft met het feit dat veel publicaties in de rubriek Management Accounting van de hand zijn van de 'editorial board', waarbij redacteuren hun visie geven op bepaalde ontwikkelingen.

3.5 De branche

De branche betreft de sector waar een MAC is onderzocht. Onder het item 'n.v.t. (algemeen)' vallen met name beschouwende publicaties die op allerlei organisaties van toepassing zijn of waar slechts marginaal een voorbeeldorganisatie wordt genoemd.

Met name valt op dat het aandeel publicaties over de publieke en not-for-profit sector⁵ van een-zesde in periode I naar een-derde in periode II is gegroeid. Die groei is toe te schrijven aan een special issue over de zorg in 2007. Opmerkelijk in dit verband is dat een belangrijk fenomeen als de toepassing van responsibility centres en meer specifiek resultaatverantwoordelijke eenheden in zorginstellingen onderbelicht blijft. Binnen de publieke sector zijn 8 publicaties gewijd aan gemeenten. Over een belangrijke

Tabel 6 Studietoestand

	absoluut			mutatie (II/-I) / I	relatief aandeel		
	I	II	I+II		I	II	I+II
Organisatie							
a één organisatie(onderdeel)	8	5	13	-38%	13%	8%	11%
b meerdere losstaande	24	28	52	17%	39%	46%	42%
c nvt (geen empirische data)	16	11	27	-29%	25%	18%	22%
Interfirm (allianties)							
a één organisatie(onderdeel)							
b meerdere losstaande	3	5	8	67%	5%	8%	7%
c nvt (geen empirische data)	5	5	10	11%	7%	8%	8%
Intrafirm							
a één organisatie(onderdeel)		1	1			2%	1%
b meerdere losstaande	1	1	2	0%	2%	2%	2%
c nvt (geen empirische data)							
overig (beschouwend)	6	5	11	-17%	10%	8%	9%
Totaal	62	61	123		100%	100%	100%

maatschappelijke sector, het onderwijs, is nauwelijks gepubliceerd.

De belangstelling voor de private sector blijft onverminderd groot. Daarbij vallen echter twee zaken op. Geen enkele publicatie is gewijd aan handelsondernemingen sec, terwijl dat een grote branche is in Nederland waarbinnen zich ook veel ontwikkelingen in deze eeuw hebben voorgedaan. Te denken valt in dit verband aan de retail. Voorts is er weliswaar stabiel blijvende belangstelling voor dienstverlening (8 resp. 7 publicaties in perioden I en II), maar wordt er nauwelijks aandacht geschonken aan een analyse van falende MACs in de financiële sector (boekhoudschandalen, de financiële crisis). Slechts een enkele beschouwende bijdrage is gepubliceerd, maar publicaties over veldstudies ontbreken.

3.6 Het studieobject: organisatie(onderdeel) versus relatie

Globalisering, outsourcing, terug-naar-de-kern, verzakelijking, het zijn voorbeelden van ontwikkelingen die ook in deze eeuw actueel zijn. Zien we daardoor ook dat relaties tussen organisaties (of onderdelen ervan) zich op meer belangstelling van onderzoekers mogen verheugen? We hebben daarom onderscheid gemaakt naar de volgende abstractieniveau's: individuele organisatieobjecten, relaties tussen organisaties (interfirm, zoals allianties) en relaties binnen een organisatie tussen verschillende onderdelen (intrafirm). Binnen elke categorie hebben we onderscheid gemaakt naar het aantal studie-objecten: vormt één relatie of één organisatie(onderdeel) object van studie, of worden meerdere (gelijksortige) in beschouwing genomen. Een derde mogelijkheid is nog dat geen empirisch onderzoek is gedaan, maar dat auteurs zich beperken tot de theorie alleen of slechts illustratief refereren aan empirisch materiaal. Het item 'overig' betreft een restcategorie (zoals overstijgende discussies of beschouwende thema's).

De relatie als studieobject krijgt aandacht van de auteurs in het MAB, zij het grotendeels gericht op interfirm relaties. Daarbinnen blijft het aandeel empirisch onderzoek sterk achter, zeker bij de eerder genoemde trend (zie par. 3.4.). Dat er aandacht aan is besteed, kan voor een belangrijk deel op het conto worden geschreven van een special issue. Drie-kwart van alle publicaties is en blijft gewijd aan het bestuderen van een organisatie of een onderdeel ervan als object (hetzij een, hetzij meerdere gelijksoortige).

3.7 Achtergrond van de auteurs

Als laatste is door ons gekeken wat de achtergrond is van de auteurs die bijdragen hebben geleverd. Studenten die later zijn gaan werken maar vanuit hun studie hebben bijgedragen aan het desbetreffende onderzoek (zoals publicaties gebaseerd op hun master's thesis), zijn als wetenschap gelabeld. Als een professional die reeds enige tijd werkzaam is in de praktijk een studie gaat volgen en zij/hij publiceert samen met wetenschappers, is het een co-productie. In geval van twijfel is ook voor deze laatstgenoemde variant gekozen.

Geconcludeerd kan worden dat over MAC in het MAB vooral gepubliceerd wordt door wetenschappers en dat de inbreng vanuit de praktijk gering is. Dit beeld is in de loop der tijd onveranderd.

4 Resultaten in het perspectief van eerdere ontwikkelingen en verwachtingen

In het voorgaande hebben we een karakterisering gegeven van de bijdragen die gepubliceerd zijn in de rubriek Management Accounting van het MAB in het eerste decennium van het nieuwe millennium. Zoals in de inleiding al is gesteld, hebben Van Helden en Theeuwes een soortgelijke exercitie van het MAB uitgevoerd over de periode 1990-1999. Een interessante vraag die dan rijst is hoe de resultaten van onze eigen review zich verhouden tot die van de review van Van Helden en Theeuwes. Liggen de ontwikkelingen in het eerste decennium van het nieuwe millennium in lijn met die van het decennium ervoor, of zien we juist belangrijke wijzigingen?

Een andere vraag is in hoeverre de ontwikkelingen die door Van Helden en Theeuwes werden verwacht ook zijn gerealiseerd.

Op beide vragen zullen we in deze paragraaf ingaan voor drie aandachtsgebieden, namelijk de onderwerpen en thema's, de toegepaste theorie en de onderzoeksmethoden. De beperking tot deze drie vloeit voort uit het feit dat de review van Van Helden en Theeuwes geen of zeer weinig informatie verschaft over de andere aandachtsgebieden die in onze eigen review worden onderscheiden. We zullen de meest opmerkelijke bevindingen in de 21^{ste} eeuw steeds als uitgangspunt nemen ('scoorden' die in het decennium ervoor ook zo hoog / laag en waren die scores voor deze eeuw verwacht?).

Tabel 7 Achtergrond auteur(s)

	absoluut			mutatie (II-/-I) / I	relatief aandeel		
	I	II	I+II		I	II	I+II
Wetenschap	48	47	95	-2%	77%	77%	77%
Praktijk	1	1	2	0%	2%	2%	2%
Co-productie	13	13	26	0%	21%	21%	21%
Totaal	62	61	123		100%	100%	100%

4.1 Ontwikkelingen in het eerste decennium van de 21^{ste} eeuw t.o.v. het decennium ervoor

Bij het aandachtsgebied onderwerpen en thema's zien we dat in onze eigen review performance measurement eruit springt (29%) en dat daarnaast management control in het algemeen (MCS (other, general); 15%) en management control and relationships (16%) substantieel scoren. De aandacht voor Costing en ABC/M is opvallend laag (samen 7%). Het is niet mogelijk het aandeel van het item performance measurement in onze eigen review direct te vergelijken met het aandeel in de bevindingen van Van Helden en Theeuwes, omdat zij performance measurement scharen onder het aandachtsgebied management control, dat verder ook nog bestaat uit de onderwerpen budgettering en interne verrekeningen. Wel hebben we de items van onze review (met wat slagen om de arm) kunnen 'omrekenen' naar het item management control zoals bedoeld door Van Helden en Theeuwes. In dat geval zien we dat het item management control met ruim 50% in beide reviews ongeveer gelijk is gebleven. Costing en cost management hebben in de review van Van Helden en Theeuwes een aandeel van 17%. In onze eigen review is dat 7%. Het item MCS & relationships wordt niet expliciet benoemd door Van Helden en Theeuwes (wellicht omdat het ook internationaal nog niet of nauwelijks een item was). Dat geldt voor meer items binnen dit aandachtsgebied (zoals management accounting change en de rol van de controller / financiële functie).

In onze eigen review voeren bij het aandachtsgebied toegepaste theorie de conventionele theorie (40%) en de contingentietheorie (29%) de boventoon. Daarnaast is er aandacht voor theorie uit het item sociologisch-institutioneel-critical (15%). In de review van Van Helden en Theeuwes wordt ook bij dit aandachtsgebied een andere indeling in items gehanteerd. Na 'omrekening' scoort een combinatie van conventionele theorie en contingentietheorie in de review van Van Helden en Theeuwes, (waarbij de items economie, economische organisatietheorie en organisatietheorie bij elkaar zijn opgeteld), 81%, tegen 69% in onze eigen review. De aandacht voor dit gecombineerde item was dus in de eerdere periode nog meer overheersend. Voor die relatieve afname is in het nieuwe millennium de toepassing van theorie met sociologisch-institutioneel-critical karakter in de plaats gekomen. Onze indruk is dat het ook om een daadwerkelijk nieuw item en dus nieuwe ontwikkeling gaat en niet om een andere wijze van rubricering.

Wat betreft de onderzoeksmethoden is het aandeel oorspronkelijk empirisch onderzoek in onze eigen review gemiddeld 57% (in periode II gestegen naar bijna tweede). Dit betekent dat een aanzienlijk deel (het restant) van de publicaties niet gebaseerd is op empirisch onderzoek. In vergelijking met de bevindingen van de review van Van Helden en Theeuwes is het aantal publicaties

over empirische studies echter wel flink toegenomen. In hun review bedroeg dit aandeel slechts 34%. Deze vergroting heeft in de 21^{ste} eeuw voor de verschillende onderzoeksmethoden plaatsgevonden: bij case study research en field studies-other (samen van een aandeel van 21% naar 33%), survey (van 10% naar 18%) en archival- and financial statement(s) analysis-onderzoek (van 2% naar 6%). Experimenteel onderzoek (niet blijkend uit de tabel) mag zich door de jaren heen op minimale belangstelling blijven 'verheugen'. Geconcludeerd mag worden dat het MAB sterker een platform is geworden voor het doorgeven van empirische onderzoeksresultaten.

De ontwikkelingen voor de drie aandachtsgebieden waarop we in deze paragraaf ingaan, kunnen we samenvatten met drie kernwoorden: stabiliteit, vernieuwing en relatieve groei. Belangrijke scores op onderwerpen en thema's door ons gesignaleerd zijn gelijk aan die door Van Helden en Theeuwes: veel aandacht voor management control thema's (performance management, budgettering) en weinig (zelfs tanende) belangstelling voor traditionele items als costing en cost management. Naast deze stabiliteit zien we op het gebied van theoriegebruik in de 21^{ste} eeuw een nieuwe ontwikkeling: de toepassing van theorie met sociologisch-institutioneel-critical karakter. Ten slotte blijkt het empirisch onderzoek en de methoden die daarbij horen sterker te zijn aangezet (groei).

4.2 Ontwikkelingen 21^{ste} eeuw in het perspectief van gestelde verwachtingen

Hebben we in paragraaf 4.1 feitelijke ontwikkelingen vergeleken, in deze paragraaf zullen we nagaan of de verwachtingen zijn uitgekomen die Van Helden en Theeuwes aan het einde van hun review uitspreken over ontwikkelingen in MAC-onderzoek in het nieuwe millennium. Overigens baseren Van Helden en Theeuwes zich met hun verwachtingen grotendeels op werk van andere gerenommeerde internationale accounting-onderzoekers (zoals Atkinson en McCrindell, 1997; Shields, 1997 en Scapens, 1985).

Bij het aandachtsgebied onderwerpen en thema's is geconstateerd dat, naast grote blijvende belangstelling voor management control-items en de teloorgang van items als costing en cost management, belangrijke nieuwe ontwikkelingen zijn: onderzoek naar MCS & relationships, management accounting change en de rol van de controller. Deze beide laatste thema's zijn door Van Helden en Theeuwes inderdaad als nieuwe ontwikkelingen benoemd. Een kanttekening is bij management accounting change op zijn plaats. Waar Van Helden en Theeuwes in 1999 bij dit thema wijzen op een benadering vanuit een conventionele economische invalshoek, wordt in de internationale literatuur juist gewezen op de mogelijkheden van sociologische en institutionele benaderingen. Van deze laatste vinden we in onze eigen review slechts enkele voorbeelden. Het door Van Helden en Theeuwes genoemde toe-

komstige onderzoeksperspectief 'horizontal accounting' (Shields, 1997), "waarmee accountingprocedures bedoeld worden die niet verlopen langs de lijnen van de hiërarchieke organisatiestructuur, maar via de processen of zelfs langs de schakels van de gehele waardeketen" (Van Helden en Theeuwes, 1999, p. 635), sluit aan bij het door ons opgevoerde item MCS and relationships (tabel 1). De reikwijdte van dit item gaat echter verder, doordat het een veel breder palet aan beheersingsmechanismen bij inter- en intra-firmrelaties als studieobject in beschouwing neemt (tabel 6). De door ons gesignaleerde teloorgang van het thema costing en cost management tenslotte lijkt al te worden aangekondigd door Van Helden en Theeuwes. Ze wijzen erop dat dit thema minder aandacht krijgt in het MAB dan in de internationale toptijdschriften.

De toepassing van theorie met sociologisch-institutioneel-critical karakter als nieuwe ontwikkeling sluit op hoofdlijnen aan bij de verwachtingen van Van Helden en Theeuwes. Zij schetsen namelijk voor de 21^{ste} eeuw een perspectief van pluriformer MAC-onderzoek, waarbij meerdere theoretische invalshoeken zullen worden gebruikt om bepaalde verschijnselen te bestuderen. Tegelijk moet worden geconstateerd dat de door hen (en andere internationale onderzoekers) uitgesproken hoop op integrerend onderzoek niet dat systematische karakter kent dat wenselijk zou zijn.

Wat betreft ontwikkelingen bij de onderzoeksmethoden hebben we geconstateerd dat er een toename is van het gebruik van surveys en kwalitatieve onderzoeksmethoden, ertoe leidend dat in de 21^{ste} eeuw het aantal publicaties gebaseerd op empirisch onderzoek ten opzichte van het voorgaande decennium die van het niet-empirische deel overtreft. Die ontwikkeling is een bevestiging van de verwachting van Van Helden en Theeuwes, waarbij overigens de hoop de vader van die verwachting blijkt te zijn. Zij bepleiten namelijk die toename in het gebruik van oorspronkelijke empirische onderzoeksmethoden in het Nederlandse MAC-onderzoek, teneinde aan te kunnen sluiten bij het internationale wetenschappelijke forum. Daarbij wijzen ze behalve op het belang van surveys ook expliciet op het belang van experimenten en wiskundige analytische methoden. Van deze laatste twee onderzoeksmethoden blijft het aantal voorbeelden in het MAB echter in het nieuwe millennium zeer beperkt. Ook in die zin is integrerend onderzoek nog steeds niet tot wasdom gekomen.

We concluderen dat op hoofdlijnen de door Van Helden en Theeuwes geschetste verwachtingen voor de 21^{ste} eeuw zijn uitgekomen.

5 Conclusies en aanbevelingen voor toekomstig onderzoek

Het MAB is er in de 21^{ste} eeuw in geslaagd de resultaten van een breed scala aan MAC-onderzoek voor het voetlicht te brengen. Voor praktijkbeoefenaren die sterk hechten aan de resultaten van empirisch onderzoek, is het MAB door het flink gestegen aandeel van dergelijke publicaties ook attractiever geworden. Performance management, de toepassing van MCS in de context van relaties (en dan met name interfirm-relaties) en management control in het algemeen scoren daarbij hoog. Zowel de private als de publieke (en not-for-profit) sector komen ruimschoots aan bod, waarbij de belangstelling voor de tweede categorie zelfs sterk is toegenomen in de onderzochte periode.

De publicaties in het MAB laten zien dat onderzoekers wat betreft het te realiseren onderzoeksdoel het accent sterker zouden kunnen leggen op het begrijpen en verklaren van MACs vanuit een dynamisch (procesmatig) perspectief. Dat zou meer inzicht bieden in adoptieprocessen, alsook in de wijze waarop met factoren wordt omgegaan die succesvolle implementatie van systemen als bijvoorbeeld ABC en de BSC (zie ook hieronder) in de weg staan. Onderzoekers die dergelijke ontwikkelingen bestuderen zouden bovendien wat betreft de te gebruiken theorie vaker een sociologisch-institutioneel-critical perspectief kunnen hanteren, aangezien onze review laat zien dat de oogst die dergelijke studies op kunnen leveren nog steeds mager is bij gebrek aan volume. Een voorbeeld van een benadering binnen deze categorie die in de internationale management accounting-toptijdschriften momenteel veel opgeld doet en in het MAB meer aandacht verdient, is de Actor Network Theorie.

Opmerkelijk en in onze ogen zorgelijk is dat belangrijke vernieuwingen die in de praktijk hun oorsprong vinden, zoals ABC/ABM en de BSC, weinig respectievelijk minder aandacht krijgen in het MAB. Daar waar het MAB een doorgeefluik wil zijn van wetenschappelijke kennis toe te passen in de praktijk, zouden juist dergelijke thema's veel (meer) in het middelpunt van empirisch onderzoek moeten staan. Ook onderzoek naar het niet functioneren van dergelijke systemen is uiteraard interessant. Een schrale troost is het gestegen aandeel in publicaties over budgettering.

Verder is opvallend dat er in het MAB in deze eeuw nauwelijks aandacht is geschonken aan een analyse van falende MAC-systemen in de financiële sector (boekhoudschandalen, de financiële crisis). Evenzo zijn bepaalde branches sterk ondervertegenwoordigd, zoals handelsondernemingen (en daarbinnen een specifieke branche als retail). Ook publicaties over de publieke en not-for-profit sector laten opmerkelijke lacunes zien. Over de sector onderwijs is nauwelijks gepubliceerd en specifieke actuele ontwikkelingen, zoals de toepassing van responsibility centres en

meer specifiek resultaatverantwoordelijke eenheden binnen de zorg, blijven onderbelicht.

De zojuist vermelde opsomming laat zien dat er voor het MAB verschillende terreinen kunnen worden ontgonnen om de relevantie van MAC-onderzoek voor de praktijk nog verder te versterken. Voor zover het MAB de mogelijkheid heeft daarin te kiezen en te sturen, zijn accenten uiteraard afhankelijk van de vraag wat het MAB als haar rol ziet en welke thema's en branches zij wil 'vertegenwoordigen' en 'bedienen'. We bevelen aan dat het MAB initiatief neemt items die zij belangrijk vindt maar die laag scoren, nadrukkelijker voor het voetlicht te brengen door er special issues aan te wijden.

In dit verband is de vraag of Nederlandse onderzoekers de verlangde studies niet verrichten, of dat zij de weg naar het MAB niet weten te vinden. Worden de resultaten ervan niet aangeboden aan het MAB en wordt het alleen de moeite waard gevonden op het internationale platform te excelleren? We sluiten ons aan bij Van Helden en Theeuwes die, vrij vertaald, stellen dat het juist een belangrijke rol van het MAB is om internationale wetenschappelijke ontwikkelingen door te geven aan belanghebbenden in de praktijk, die deze ontwikkelingen niet zouden oppikken uit internationale topjournals. Dat geldt

niet alleen voor eigen (empirisch) onderzoek, maar ook voor verhandelingen die Nederlandse onderzoekers kunnen baseren op (empirisch) materiaal van anderen. Het maatschappelijk nut van dergelijke bijdragen is hoog voor de Nederlandse beroepspraktijk, terwijl ook Nederlandse onderzoekers er hun voordeel mee kunnen doen. Het MAB zou hen (nog sterker) van dit nut en hun maatschappelijke verantwoordelijkheid kunnen proberen te overtuigen. Met name onderzoekers die wel internationaal maar niet in het MAB publiceren, zouden sterker actief benaderd kunnen worden.

Daarnaast zou het MAB kunnen proberen haar aantrekkelijkheid te vergroten door hogere eisen te stellen aan de wetenschappelijke verantwoording van publicaties. Het is ons namelijk opgevallen dat bij vele daarvan zowel de verantwoording van de gebruikte theorie als die van de toegepaste onderzoeksmethoden veel explicieter kan plaatsvinden, zo die al uit de betreffende bijdragen te herleiden zijn. Verbeteringen op deze punten zouden de welverdiende status die het MAB reeds heeft, verder kunnen vergroten. ■

Dr. B. Crom is universitair docent bij de Rijksuniversiteit Groningen. Dr. P.E. Kamminga is universitair docent bij de Open Universiteit.

Noten

- 1 Het waren er 125, maar de lijst bevatte 2 dubbelstellingen.
- 2 Geïnteresseerden kunnen het bestand opvragen bij dr. B. Crom, b.crom@rug.nl.
- 3 Hoewel ervoor is gekozen afgeronde cijfers te presenteren, liggen niet-afgeronde cijfers ten grondslag aan het berekenen van mutaties en relatieve aandelen. Een ander aandachtspunt is dat bij het berekenen van de mutatie (verandering score in periode II ten opzichte van periode I) een (meer zuivere) keuze zou kunnen zijn te wegen met het aantal publicaties in elke periode,

aangezien daar een klein verschil in zit (62 in periode I versus 61 in periode II). Anders gezegd: niet de mutatie in absolute cijfers, maar in relatieve aandelen zou dan worden vergeleken. De mutatie van 'Costing' (van 1 naar 2 is +1) zou dan niet +100% zijn, maar 103% (afgerond). Van deze verfijning is afgezien, omdat het niet om grote verschillen gaat en het visueel verwarrend kan zijn.

- 4 We huldigen de opvatting dat het meeste empirische onderzoek praktijkrelevant is, maar zijn ons bewust van de beperkingen van die op-

vatting. Met de uitkomsten van sommig empirisch onderzoek kan de praktijk niets aanvangen. Evenzo vindt niet-empirisch onderzoek plaats dat voor de praktijk zeer relevant kan blijken te zijn.

- 5 Onder de publieke sector wordt de overheid verstaan. De not-for-profit sector betreft particuliere organisaties zonder winstdoelstelling (zoals (veel) ziekenhuizen met een stichtingsvorm). Wordt met beide sectoren samen getracht alle niet-winststrevende organisaties te vatten, bedacht moet worden dat sommige overheidsorganisaties een winstoogmerk kunnen hebben.

Literatuur

- Anderson, R. en H. Klaassen (2012), Effectief sturen op output in het openbaar bestuur, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie*, vol. 86, no. 1/2, januari/februari, pp. 33-42.
- Atkinson, A. en J.O. McCrindell (1997), Strategic performance measurement in government, *CMA Magazine*, vol. 71, no. 3, April, pp. 20-23.
- Berry, A.J., A.F. Coad, E.P. Harris, D.T. Otley en C. Stringer (2009), Emerging themes in management control: A review of recent literature, *British Accounting Review*, vol. 41, no. 1, pp. 2-20.
- Burns, J. en R.W. Scapens (2000), Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 1, pp. 3-25.
- Chenhall, R.H. en D. Smith (2011), A review of Australian management accounting research: 1980-2009, *Accounting & Finance*, vol. 51, pp. 173-206.
- Covaleski, M.A., M.W. Dirsmith en S. Samuel (1996), Managerial accounting research: the contributions of organisational and sociological theories, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 1-35.

- DiMaggio, P.J. en W.W. Powell (1983), The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, vol. 48, no. 2, pp. 147-160.
- Helden, G. J. van (2005), Researching public sector transformation: The role of management accounting, *Financial Accountability & Management*, vol. 21, no. 1, pp. 99-133.
- Helden, G.J. van, en J.A.M. Theeuwes (1999), Perspectieven voor management accountingonderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 73, no. 12, pp. 630-637.
- Hopper, T. en A. Powell (1985), Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions, *Journal of Management Studies*, vol. 22, no. 5, pp. 429-465.
- Lindquist, T.M. en G. Smith (2009), Journal of Management Accounting Research: Content and citation analysis of the first 20 years, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 21, no. 1, pp. 249-292.
- Scapens, R.W. (1985), *Management accounting: Review of contemporary developments*, London: Palgrave Macmillan.
- Scapens, R.W. (1989), Researching management accounting practice: the role of case study research, University of Manchester.
- Scapens, R.W. en J. Arnold (1986), Economics and management accounting research, in: M. Bromwich en A. Hopwood (eds.), *Research and current issues in management accounting* (pp. 78-102), London: Pitman.
- Scapens, R.W. en M. Bromwich (2001), *Management Accounting Research: The first decade*, Management Accounting Research, vol. 12, no. 2, pp. 245-254.
- Shields, M. D. (1997), Research in management accounting by North Americans in the 1990s, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 3-61.
- Speklé, R.F., (2002), Variëteit in management controlstructuren, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 76, no. 9, november, pp. 409-417.
- Vergauwen, Ph.G.M.C. (2000), Ondernemerschap (sic) en ondernemingsgroei, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 74, no. 11, november, pp. 484-491.
- website <http://www.mab-online.nl/>